



L'IAS 1 en questions

Damien Bo, Dominique Dufour

► To cite this version:

Damien Bo, Dominique Dufour. L'IAS 1 en questions. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00522520

HAL Id: halshs-00522520

<https://shs.hal.science/halshs-00522520>

Submitted on 30 Sep 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'IAS 1 en questions

Mots clés : IAS 1, Propositions de modifications, questions et commentaires, version révisée

Keywords: IAS/IFRS, IAS1, *Comments*, *Exposure Draft*,

La norme IAS 1 : Présentation des états financiers vient de faire l'objet d'une révision dont les résultats ont été rendus publics le 6 septembre 2007 par l'IASB. L'IASB avait communiqué courant 2006 un projet préliminaire de révision et avait encouragé les organismes et personnes intéressés à répondre à une liste de 8 questions incluse dans le projet. Le propos de cette communication est de présenter cette révision à la lumière du document préliminaire, des questions jointes et des réponses apportées à ces questions. Ce travail est d'ordre descriptif.

1. Introduction

Le 6 septembre 2007, l'IASB a publié une version révisée de la norme IAS 1 « *Presentation of Financial Statements* » qui peut être traduite par « Présentation des Etats Financiers », nous l'appellerons IAS1-2007. Cette version se substitue à la version précédente publiée par l'IASB en 2003 que nous nommerons IAS1-2003. La publication du 6 septembre 2007 ponctue donc un travail de révision ayant donné lieu à la rédaction en mars 2006 d'un document intitulé : « *Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements, A Revised Presentation* » (nous utiliserons le sigle ED-2006) (figure n°1).

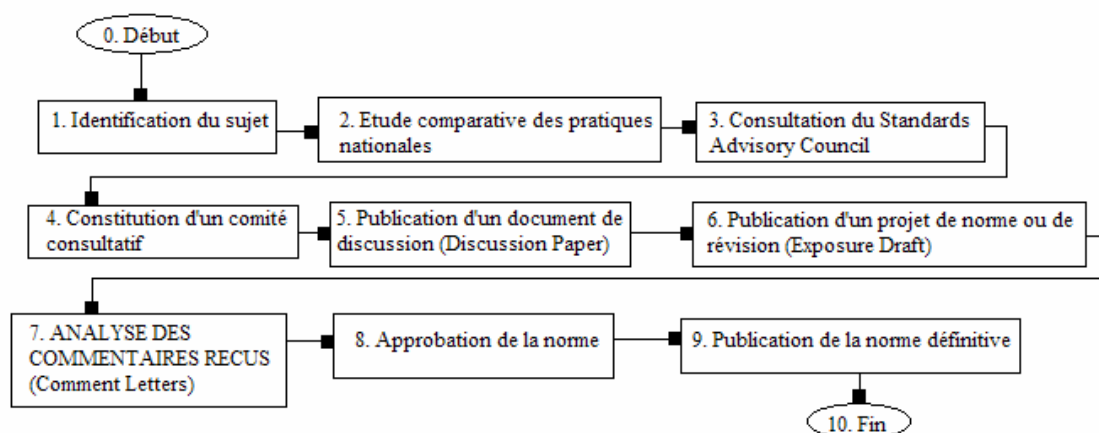


Figure n°1 Procédure d'adoption d'une norme (Brun, 2005, p.33)

L'ED-2006 est le produit d'une réflexion conjointe de l'IASB et du FASB. Il a pour objet de présenter un nombre limité d'aménagements de la version précédente de l'IAS 1. Dans ce document, l'IASB propose aux entités et personnes physiques intéressées par cette question de fournir les commentaires – nous utiliserons le terme en anglais « *comments* » - qu'elles jugeraient opportuns. Pour organiser ces *comments* : huit questions ont été élaborées. L'IASB a fixé au 17 juillet 2006 la date limite de réception de ces *comments*. Sur le site officiel on en dénombre 130. L'étude du cheminement des projets de normes ou de fonctionnement des organismes de normalisation est un travail assez répandu en comptabilité (Booth & Cocks,

1990 ; Chantiri, 2000 ; Fogarty, Hussein & Ketz, 1994 ; Gore, 1992 ; Street, 2006 ; Walker & Robinson, 1993). Une analyse des *comment letters*, pour mesurer l'influence de la culture, a même déjà été réalisée par MacArthur (1999).

Le propos de cette contribution est double : présenter la nouvelle norme et ses enjeux d'une part et, analyser les *comments* et les mettre perspective avec la position de l'IASB d'autre part. Elle est organisée de la manière suivante. Dans le développement 2, nous présentons la situation existante avant l'IAS 1 (2007). Nous présentons les propositions de l'ED-2006 en les comparant avec la situation actuelle telle qu'elle est décrite par l'IAS 1-2003. Le développement 3 est consacré à l'exposé de l'IAS1-2007 ainsi qu'à la synthèse des *comments*. L'analyse des *comments* nous permet de préciser qui a dit quoi et de comprendre comment l'IASB en construisant l'IAS-2007 a utilisé ces *comments*.

2. La situation avant l'IAS1-2007 et l'ED-2006.

L'IASB a émis une norme IAS 1 en 2003 - homologuée au sein de l'Europe par le règlement CE n° 2238/2004 du 29 décembre 2004 (nous l'appellerons CE-2004) – ainsi que son amendement en date d'Août 2005 publié en août 2005 - homologué par le règlement n° 108/2006 du 11 janvier 2006. Puis l'IASB a engagé une réflexion en 2004 une nouvelle réflexion sur IAS 1. Cette réflexion a été menée de pair avec le FASB et a conduit à l'ED-2006 de mars 2006. Ce développement est consacré à la présentation des choix préconisés par l'ED-2006 à la lumière de l'IAS1-2003. Il se détache à la fois des éléments de continuité et des innovations.

2.1 ED-2006 et CE-2004 : continuité.

L'ED-2006 s'inscrit dans la continuité du RE-2004 aussi bien pour ce qui concerne les composantes des états financiers que pour les principes généraux présidant à leur établissement.

2.1.1 Définition des composantes d'états financiers.

Le règlement indique : « *Un jeu complet d'états financiers comprend: (a) un bilan; (b) un compte de résultat; (c) un état des variations des capitaux propres indiquant: (i) soit l'ensemble des variations des capitaux propres; (ii) soit les variations des capitaux propres autres que celles qui résultent de transactions avec des détenteurs de parts représentatives du*

capital et agissant en cette qualité; (d) un tableau des flux de trésorerie; et (e) des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives » (RE, Par 8). L'ED-2006 reprend cette définition du jeu des états financiers en modifiant néanmoins, nous y reviendrons, l'appellation. Il n'y a donc pas nécessité de présenter des états financiers supplémentaires.

2.1.2 Principes généraux.

L'ED-2006 reprend les principes généraux d'établissement des comptes indiqués dans le RE-2004 : Image fidèle et conformité aux IFRS ; continuité d'exploitation ; méthode de la comptabilité d'engagement ; permanence de la présentation, importance relative et regroupement ; non compensation ; présentation d'informations comparatives. Le cadre conceptuel n'est donc pas remis en question.

2.1.3 Bilan et Tableau des flux de trésorerie

La présentation de ces deux états financiers telle qu'elle est définie dans le RE-2004 n'est pas affectée par l'ED-2006. Les modifications concernent donc le compte de résultat et l'état de variation des capitaux propres.

2.2 ED-2006 et IAS1-2003 : innovation.

L'ED-2006 se propose de faire converger la Présentation des états financiers dans le système IAS vers le standard du FASB. L'ED-2006 est divisé en deux sections. La section A s'intéresse à la Présentation des états financiers et à sa périodicité. La section B expose les principes de l'agrégation de l'information financière, les totaux et sub totaux à reporter, le détail de l'organisation des éléments constitutifs de la rubrique « *other recognized income and expense* », le mode de présentation direct ou indirect des flux de trésorerie. L'IASB a décidé de lancer initialement le débat sur la seule section A. La section B fera l'objet d'une discussion ultérieure, contrairement au FASB qui proposera une présentation unique intégrant les deux sections.

2.2.1 La synthèse des amendements proposés

Les amendements proposés par l'IAS dans ce document conduiraient à demander aux entités concernées de :

1. présenter un état de situation financière à la date d'ouverture de la plus ancienne période comparative présentée ;
2. présenter séparément les opérations affectant les capitaux propres résultant de transactions réalisées avec les propriétaires de celles faisant intervenir des non propriétaires ;
3. présenter les charges, les produits ainsi que les "autres éléments du résultat global" soit dans un état unique du résultat global qui présente des sous-totaux ; soit dans deux états distincts : un compte de résultat distinct suivi par l'état du résultat global ;
4. publier le montant des reclassements et de la charge d'impôt sur le résultat rattachée à chacun des autres éléments du résultat global ;
5. mentionner le montant des dividendes globaux et par action distribués dans l'état de variation des capitaux propres ou dans les notes.

Les modifications induites par ces amendements s'articulent autour des axes suivants :

- améliorer la comparabilité de l'information produite ;
- mieux présenter les flux intervenant entre l'entité et ses propriétaires ;
- élargir la notion de résultat.

Il est nécessaire de rappeler que la section A dont nous discutons ne concerne que la présentation des états annuels.

2.2.2 Les questions posées et l'exposé des motifs.

L'ED-2006 pose 8 questions destinées aux organismes et personnes désireuses d'apporter leur contribution. Ces questions reprennent sous forme interrogative les propositions de l'IASB. Nous les présentons avant d'indiquer la position de l'IASB ainsi que ses motifs.

- Question 1 – Êtes-vous d'accord avec les titres proposés pour les états financiers (sachant que les entités ne sont pas tenues d'utiliser ces titres dans leurs états financiers)?

L'IAS propose les intitulés suivants :

- Etat de position financière au lieu de Bilan, ("*statement of financial position* au lieu de *balance sheet*") ;

- Etat des dépenses et revenus comptabilisés au lieu de compte de résultat, (“*Statement of recognized income and expense*” au lieu de “*Income statement*”), nous utilisons la traduction constatés pour recognized (Baleyte & al., 1992) ;
- Etat des changements dans les capitaux propres (“*Statement of changes in equity*”) ;
- Etat des cash flows. (“*Statement of cash flow* au lieu de *cash flow statement*”). Il est difficile pour un comptable francophone de mesurer la portée de ce dernier changement.

Deux remarques doivent être faites ici :

- Ce changement, s’il est adopté, est facultatif. Les entreprises ont donc le droit de conserver les intitulés habituels ;
- Pour le bilan, il ne s’agirait que d’un changement de terminologie sans incidence sur le contenu.

L’IASB justifie l’expression Etat de position financière en considérant que la notion de Balance Sheet que nous traduisons par bilan fait référence à l’égalité entre actifs et passifs sans donner d’indication sur son contenu. L’IASB ajoute que la performance s’apprécie globalement, les quatre états ci-dessus revêtent donc la même importance.

- Question 2 Croyez-vous qu’un état de la situation financière au début de la période devrait faire partie d’un jeu complet d’états financiers et qu’une entité présentant des données comparatives devrait par conséquent être tenue de présenter trois états de la situation financière dans ses états financiers ?

Le propos est ici d’encourager la présentation d’un bilan d’ouverture différent du bilan de clôture de l’exercice précédent. Evidemment cette présentation n’a de sens que si ce bilan d’ouverture est différent du bilan de clôture de l’exercice précédent. Les éléments suivants sont susceptibles d’imposer cette présentation : changements de méthode, changements de présentation ou bien encore correction d’erreurs.

L’IASB considère que dans certains contextes la prise en compte des trois éléments indiqués par le biais de l’élaboration d’un état financier à cet effet ci-dessus est susceptible de fournir une information pertinente pour les tiers sans entraîner de coûts conséquents pour

l'entité. L'ED-2006 va au-delà de l'IAS1-2003. Celle-ci dans un développement consacré à l'information comparative évoque les problèmes posés par les changements de méthodes, les corrections d'erreurs et les changements de présentation. Le reclassement est préconisé ainsi que la présentation d'une information narrative. L'établissement d'un nouveau bilan n'est pas évoqué.

- Question 3 — Convenez-vous que les produits et charges constatés (« *Recognized income and expense* ») devraient désigner les variations des capitaux propres non liées aux propriétaires (sachant qu'une entité n'est pas tenue d'utiliser l'expression dans ses états financiers)?
- Question 4 — Croyez-vous que tous les éléments des variations des capitaux propres non liées aux propriétaires (c'est-à-dire les composantes des produits et des charges constatés) devraient être présentés séparément des variations des capitaux propres liées aux propriétaires ?
- Question 5 — Convenez-vous que toutes les entités devraient être autorisées à présenter les composantes des produits et des charges dans un seul état ou dans deux ?

Nous avons regroupé ces questions car c'est la présentation qu'a retenue l'AD-2006 pour les introduire. Au regard de l'IAS1-2003, les changements sont de deux types : les changements non liés aux propriétaires sont présentés séparément des changements liés aux propriétaires et, les changements non liés aux propriétaires peuvent être présentés dans un ou deux états distincts.

La proposition qui sous-tend la question 3 est la volonté de marquer une séparation nette entre les opérations qui affectent les capitaux propres sans mettre en jeu les propriétaires et celles qui le font. En se proposant de regrouper l'ensemble des premières sous une terminologie unique, il s'agit en fait d'éviter la pratique des imputations directes aux capitaux propres des incidences de certaines opérations, les opérations regroupées sous la terminologie "*Other recognized income and expense*" que l'on peut traduire par « Autres Produits et charges constatés ». Nous utiliserons le sigle ORIE. Ils sont ainsi définis par l'ED-2006 :

- changements dans les écarts de réévaluation ;
- différences de conversion sur activités à l'étranger ;

- moins-values latentes et plus-values latentes sur les actifs financiers susceptibles d'être cédés ;
- fraction effective de gains et pertes sur instruments de couverture dans une couverture de flux de trésorerie. Il est permis de citer ici un swap de taux permettant de transformer un taux variable en un taux fixe ;
- gains et pertes actuariels sur plans de retraite définis dans le sens du paragraphe 93 A de l'IAS 19.

Ces opérations se distinguent des charges et des produits que l'on pourrait qualifier d'ordinaire que l'ED-2006 nomme « *Profit and loss* » en remplacement de la terminologie d' « *Income Statement* ». Ces opérations ne sont pas liées aux propriétaires, il semble donc nécessaire de ne pas les présenter dans la rubrique décrivant les opérations liées aux propriétaires. Ce faisant, faut-il les détailler dans le même document que les Produits et Charges ou bien dans un document distinct ? Tel est le sens de la question 5. L'IASB penche pour un état unique – appelé « *Statement of recognized income and expense* » - présentant les composantes des produits et des charges. Dans cet état figureraient deux sous totaux faisant apparaître deux soldes : ORIE et *Profit and loss* ; la somme de ces catégories étant intitulé : « *Total recognized income and expense for the year* ». Ce total apparaîtrait au sein de l'état de variation des capitaux propres. Il synthétiserait l'ensemble des opérations affectant les capitaux propres non liées aux propriétaires. Remarquons immédiatement que la terminologie proposée par l'IASB soulève des difficultés dans une vision française. En effet l'IAS1-2003 nomme Profits et Pertes ce que l'ED-2006 appelle ORIE (IAS1-2003, paragraphe 99). La question centrale est celle de savoir si les ORIE (et notamment les écarts de réévaluation) ont un statut suffisamment voisin des produits et charges pour être présentés dans un document commun. L'IASB en encourageant la présentation dans un document commun et le report au bilan du TRIE soit le total « *Profit and Loss* » plus ORIE estime que oui. L'IASB considère que le cadre conceptuel (*Framework*) ne permet pas de distinguer entre ce qui doit être inclus au sein de « *Profit and Loss* » et ce qui ne peut pas l'être pas. L'IASB laisse cependant la faculté de présenter cette information dans deux documents séparés.

L'abandon de l'expression « *Comprehensive income* » est justifié par l'IASB par le fait que cette expression n'est pas définie dans le *Framework* de l'IASB.

Evidemment, il est nécessaire de s'interroger sur le traitement particulier associé aux ORIE. La proposition qui soutient la question 4 induit un changement au regard de l'AS1-2003. En effet l'entité ne peut plus se contenter d'indiquer les changements liés aux

propriétaires dans une note. Cette option était ouverte dans l'IAS1-2003. Ils doivent désormais figurer dans l'Etat de variation des capitaux propres.

- Question 6 – L'Exposure Draft requiert la présentation des ajustements de reclassement liés à chaque composante des autres produits et charges comptabilisés (ORIE). Êtes-vous d'accord avec cette proposition ?
- Question 7 – L'Exposure Draft requiert la présentation des composantes des autres produits et charges comptabilisés (ORIE) avec prise en compte des incidences fiscales correspondantes. Êtes-vous d'accord avec cette proposition ?

Ces deux questions ont pour objet le détail de l'information afférente aux ORIE que l'entité devrait fournir. Elles sont cependant de nature différente. La question 6 concerne les ajustements de reclassement ; il s'agit de fait d'opérations comptabilisées initialement en ORIE puis au cours de la période suivante en *Profit and loss*. La présentation de ces ajustements permettrait de « suivre » dans la durée ces opérations. La question 7 traite de la présentation des incidences fiscales des ORIE. Faire apparaître les ORIE avant impôts, puis leur incidence fiscale, puis enfin les ORIE après impôts est censé compléter la présentation des reclassements. En effet au sein du compte Profit and Loss, l'information est présentée avant impôts, les incidences fiscales apparaissant globalement. Le reclassement impose donc une information avant impôts quand l'intégration au sein du résultat global (TRIE) requiert une présentation après impôts. Ces deux informations ne sont pas requises par l'IAS1-2003.

- Question 8 — Croyez-vous que le bénéfice par action devrait être la seule information par action dont la présentation devrait être requise ou autorisée dans le corps de l'état des produits et charges comptabilisés?

La question posée fait référence au mode de présentation des informations par action. L'objet est de séparer la présentation du résultat par action de celle du dividende par action. Le résultat par action devrait être présenté dans le corps de l'état des produits et des charges comptabilisés quand le dividende par action serait présenté dans l'état des variations des capitaux propres.

3. L'IAS1-2007 et les commentaires

La version révisée c'est-à-dire l'IAS1-2007 a été rendue publique le 06 septembre 2007. Nous décrivons les commentaires et les mettons en perspective avec l'IAS1-2007. Ensuite nous présentons synthétiquement cette version révisée en restant dans le périmètre de notre communication.

3.1 Commentaires et IAS1-2007

3.1.1 Description des *commentaires*.

Sur le site de l'IASB apparaissent 130 *commentaires*. Après élimination des erreurs et redondances, 125 *commentaires* concernent l'ED-2006. Nous avons classé les répondants en 8 catégories : (1) Cabinets Comptables ; (2) Organismes de normalisation ; (3) Associations/Intituts de comptables ; (4) Banques/Assurances ; (5) Monde de l'entreprise ; (6) Investisseurs ; (7) Médiateurs d'information financière et (8) Divers. Apparaissent dans ce tableau les fréquences des réponses positives aux questions posées par l'IASB.

Répondants	Commentaires	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Moyenne
1	17	14,29%	28,57%	50,00%	85,71%	42,86%	100,00%	50,00%	75,00%	55,80%
2	16	18,75%	12,50%	53,33%	93,33%	56,25%	93,75%	43,75%	73,33%	55,62%
3	27	34,78%	45,45%	63,64%	90,91%	42,86%	85,00%	61,90%	85,00%	63,69%
4	16	12,50%	37,50%	21,43%	86,67%	33,33%	100,00%	92,86%	84,62%	58,61%
5	29	0,00%	15,38%	21,74%	79,17%	42,31%	82,61%	30,43%	70,83%	42,81%
6	4	0,00%	0,00%	25,00%	66,67%	33,33%	100,00%	0,00%	100,00%	40,63%
7	6	16,67%	50,00%	33,33%	100,00%	50,00%	83,33%	50,00%	50,00%	54,17%
8	10	44,44%	55,56%	66,67%	88,89%	44,44%	88,89%	55,56%	75,00%	64,93%
Ensemble	125	17,68%	30,62%	41,89%	86,42%	43,17%	91,70%	48,06%	76,72%	54,53%

Tableau 1 : Synthèse des réponses

Ce tableau appelle plusieurs commentaires :

- La première remarque concerne les répondants, la profession comptable représente 60 *commentaires* sur 125 soit 48% de l'ensemble. Le second groupe le plus représenté est le monde de l'entreprise 23%, puis le monde de la banque et de l'assurance : 13%. Les utilisateurs de l'information financière comme investisseurs – 3 % - que comme analystes – 5% - sont peu représentés. La banque est dans une position ambiguë puisqu'elle est à la fois utilisatrice et productrice d'informations

financières, celles qui concernent ses clients comme celles qui concernent son activité propre.

- Une analyse par ligne – en examinant la moyenne par ligne c’est à dire par type de répondant - mesure l’adhésion à l’ED-2006 par catégorie. Un score de 100% signifierait une adhésion pleine aux propositions. Le pourcentage maximum est de 64,93% - il est celui de la catégorie Autres (8) qu’il est difficile d’analyser – quand le plus faible s’élève à 40,63%, score de la catégorie : Médiateurs d'information financière. L’adhésion moyenne est de 54,53%.
- Une analyse par colonne – en examinant la moyenne par colonne c’est à dire par type de répondant - mesure l’adhésion à l’ED-2006 par question. Un score de 100% signifierait une adhésion pleine aux propositions. Le pourcentage maximum est de 91,70% - il concerne la question 6 – quand le plus faible s’élève à 17,68%, score afférent à la question 1. Sur 8 propositions, trois – 4, 6 et 8 – sont approuvées et cinq – 1, 2, 3, 5 et 7 – rejetées. En se limitant à la profession comptable, les résultats sont voisins à l’exception de la proposition 3 qui est favorablement retenue.

Nous avons ensuite procédé à une comparaison des fréquences à l’aide du test de Kruskal-Wallis en comparant les huit catégories dans une première étape puis, dans une seconde étape, en opposant la profession comptable : catégories 1, 2 et 3 au reste des réponses : catégories 4, 5, 6, 7 et 8. Rappelons que l’objet de ce test est de mesurer l’égalité des fréquences de réponses positives entre différentes catégories.

Questions	8 catégories			2 catégories	
	Chi deux	Sig.		Chi deux	Sig.
Q1	17,15	1,6%		3,97	4,6%
Q2	13,70	5,7%		0,03	86,7%
Q3	15,08	3,5%		6,94	0,8%
Q4	4,26	75,0%		0,92	33,8%
Q5	1,93	96,4%		0,16	69,0%
Q6	5,77	59,0%		0,05	82,2%
Q7	7,97	33,5%		1,75	18,6%
Q8	5,21	63,4%		0,02	89,1%

Tableau 2 : Comparaison des fréquences : 8 puis 2 catégories

Ce tableau appelle les commentaires suivants :

- Les questions 1 et 3 sont celles qui divisent le plus les répondants. Le test doit nous conduire à rejeter l'hypothèse d'égalité dans les deux schémas retenus : huit comme deux catégories ;
- Les questions 5, 6 et 8 se caractérisent par une grande homogénéité des réponses ;
- La segmentation en deux catégories est remarquable pour ce qui concerne la question 2. Alors qu'une segmentation en huit catégories fait apparaître une inégalité entre réponses pour la question 2, cette inégalité disparaît lorsque deux catégories sont utilisées. L'hétérogénéité des réponses est forte au sein de la profession comptable elle-même. Pour les autres questions, il n'apparaît que des différences marginales entre les deux classifications.

3.1.2 Les motifs avancés par les commentateurs.

Nous avons tenté de synthétiser les motifs apportés par les *comments* pour accepter ou refuser les propositions de l'IASB. Afin de faciliter la lecture, nous les présentons dans un tableau synthétique.

Nous présentons d'abord trois critiques générales :

- Le questionnaire associé à la Section A de l'ED-2006 est prématuré tant que la Section B est encore en discussion ;
- Il est inutile de modifier des terminologies auxquelles les utilisateurs sont habitués. Le fait que les terminologies nouvelles soient optionnelles ajoute de la confusion ;
- Il faudrait réduire les options plutôt que les augmenter.

Questions	Objections présentes dans les commentaires
Question 1	Difficulté de traduction de ces termes, apports de la terminologie nouvelles incertains. La question de la constatation (recognized) est cruciale mais son inclusion dans le titre proposé n'est pas nécessaire.
Question 2	Information coûteuse à produire. Il serait préférable d'encadrer les informations à produire en annexe quand l'un de ces événements survient.
Question 3	La terminologie 'Recognised income and expense' n'est pas adaptée. Il serait plus adapté d'affecter directement les ORIE aux capitaux propres
Question 4	La présentation en notes est suffisante.
Question 5	Les variations d'évaluation ne doivent pas figurer dans le même document que les produits et les charges parce que leur vraisemblance n'est pas jugée suffisante..
Question 6	Détails inutiles, reclassements proposés inadaptés.
Question 7	Dispositif coûteux, arbitraire, dépendant du cadre fiscal, dur à lire. Pas de raison que l'information afférente aux ORIE soit plus détaillée que celle afférente au PAL.
Question 8	D'autres informations pourraient être indiquées : valeur unitaire de l'action ou encore dividende par action.

Tableau 3 : Présentation des objections

Au terme de cette présentation, il est nécessaire de garder à l'esprit deux faits :

- Tout d'abord, il faut évidemment prêter attention au fait que la réponse à ces questions est une démarche volontaire. Dans ce type de situation, il a été constaté que les adversaires d'un projet ont plus tendance à répondre que ceux qui y sont favorables.
- Ensuite, notons que les effectifs sont différents d'une catégorie à l'autre, la profession comptable étant sur représentée au sein des *commentaires*.

3.1.3 Une Analyse en Composantes Principales sur les *commentaires*.

Nous avons réalisé une Analyse en Composantes Principales (ACP) sur des données élaborées à partir du tableau 1. Ce tableau a été modifié de la façon suivante : une ligne 9 décrivant la position de l'IASB, un score de 100% est associé à chaque question sur cette ligne a été ajoutée au tableau 1. Il faut remarquer que nous avons accordé la même importance aux diverses classes de répondants, nous n'avons pas tenu compte des différences entre effectifs des classes de répondants.

La qualité de la représentation est correcte : 69,10% pour les deux premiers axes cumulés (46,87% pour x et 22,23% pour y).

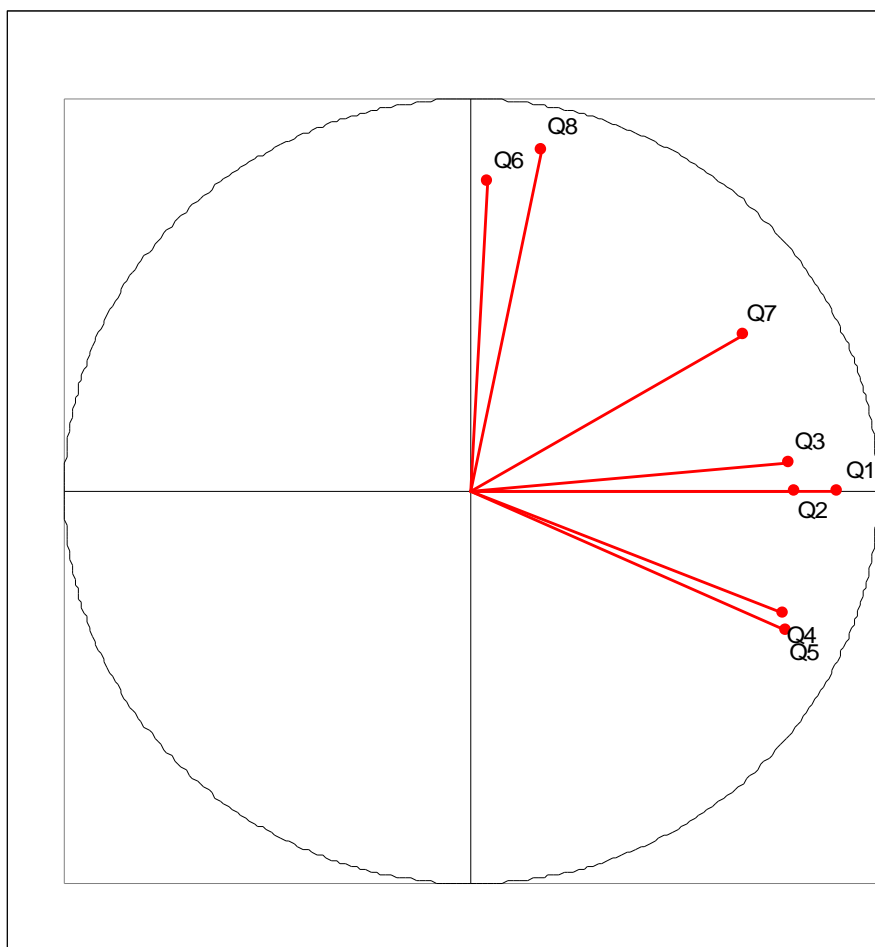


Tableau 4 : Les réponses

Les corrélations entre réponses sont majoritairement positives. La matrice des corrélations est fournie en annexe. Trois ensembles apparaissent : Q6 et Q8 ; Q1, Q2 et Q3 et enfin, Q4 et Q5, Q7 occupant une position intermédiaire entre le groupe Q6 et le groupe Q1.

Q1, Q2 et Q3 sont fortement corrélées avec l'axe horizontal. Q6 et Q8 sont nettement corrélées avec l'axe vertical.

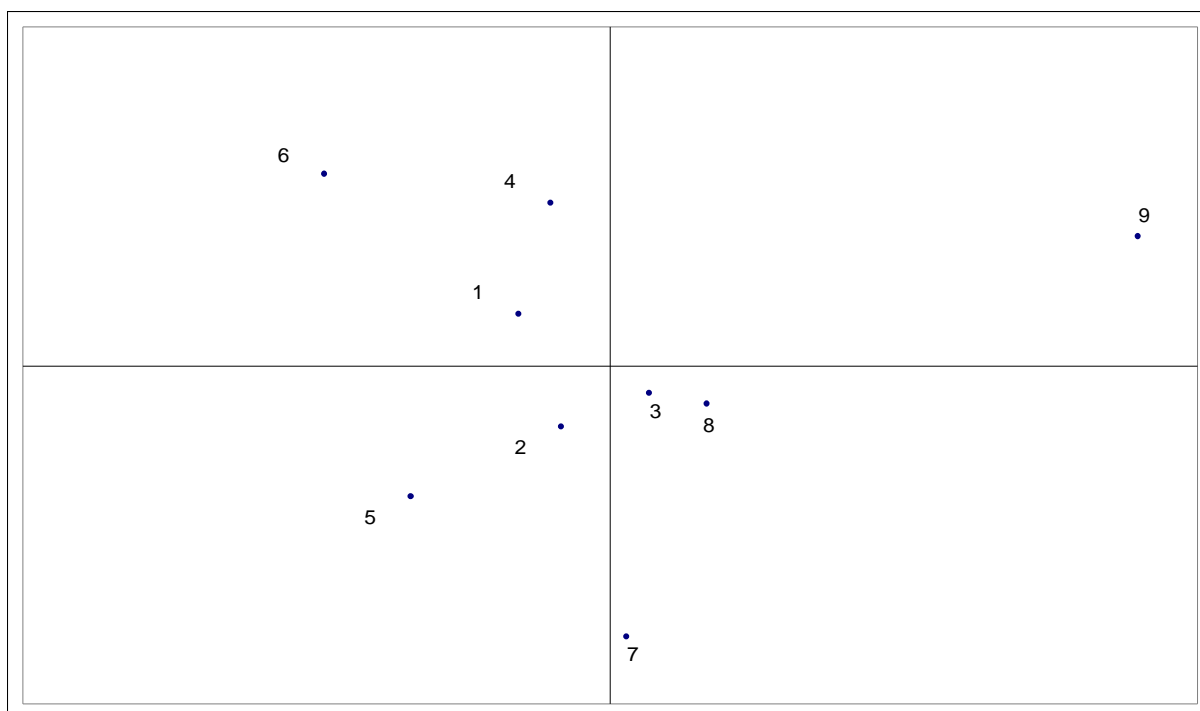


Tableau 5 : Les répondants

Le schéma est intéressant car il fait apparaître sur l'axe horizontal une forte opposition entre les groupes 5 et 6 d'une part et 9 d'autre part. Cet axe est fortement corrélé, nous l'avons vu, avec les questions 1, 2 et 3. Il y a donc ici une nette opposition entre le monde de l'entreprise (5) et les investisseurs (6) d'une part et, l'IASB (9) d'autre part. Il est étonnant de constater que les investisseurs qui s'expriment n'approuvent pas les modifications envisagées par l'ED-2006 alors même que l'IASB ne cesse de rappeler que les modifications prévues s'adressent en priorité aux utilisateurs externes de l'information financière. En effet, l'IASB « *est ancré dans la tradition anglo-saxonne de normalisation pour les marchés financiers et promeut une représentation de la firme qui s'éloigne des traditions comptables du capitalisme continental.* » (Chiapello, 2005).

3.2 L'IAS1-2007

L'IAS a globalement repris les propositions qu'elle avait formulées sous forme de questions dans l'ED-2006. Nous les présentons en nous limitant aux questions évoquées plus haut. Nous conservons les terminologies anglaises utilisées par l'IASB. L'IASB a précisé que les nouveaux intitulés seront désormais ceux qui apparaîtront dans les standards mais les entreprises ne seront pas obligées de les utiliser.

3.2.1 Question 1 : Titres proposés.

Malgré la très forte opposition des *comments* – près de 85% d’avis défavorables – l’IASB a retenu le principe du changement d’appellation pour le bilan : « *a statement of financial position as at the end of the period* ».

3.2.2 Question 2 : Etats financiers en début de période.

Là encore malgré une nette opposition des *comments* – près de 70% d’avis défavorables – l’IASB considère qu’un état de la situation financière au début de la période doit être présenté dans certaines circonstances « *a statement of financial position as at the beginning of the earliest comparative period when an entity applies an accounting policy retrospectively or makes a retrospective restatement of items in its financial statements, or when it reclassifies items in its financial statements* ». Un jeu complet d’états financiers comprendra désormais un état financier supplémentaire par rapport à l’information requise par le RE-2004.

3.2.3 Question 3, Question 4 et Question 5. Variations des capitaux propres.

L’IASB a retenu le principe de présenter les variations dans les montants des capitaux propres en distinguant les opérations avec les propriétaires des opérations avec les non propriétaires, un fort consensus s’était dessiné dans ce sens.

La présentation du résultat de l’entreprise peut se faire en un document unique (« *statement of comprehensive income* ») ou bien en deux documents (« *a statement displaying components of profit or loss (income statement) and a second statement beginning with profit or loss and displaying components of other comprehensive income (statement of comprehensive income)* »). L’IASB n’a donc pas estimé nécessaire d’imposer un document unique. La terminologie n’est plus celle de l’ED-2006, les expressions « *statement of recognized income and expense* » et « *a statement displaying components of profit or loss and a second statement beginning with profit or loss and displaying components of other recognized income and expense* » ont été respectivement remplacées par les expressions « *statement of comprehensive income* » pour un document unique et « *income statement* » et « *components of other comprehensive income* » pour le cas de deux documents. Elle s’inspire de la terminologie utilisée dans les US GAAP. Les propositions 3 et 5 ont fait l’objet de vives critiques dans les *comments*. Pour la proposition 3, il s’agissait surtout de critiques afférentes à la terminologie. L’IASB a pour partie répondu à ces commentaires en modifiant la

terminologie initialement prévue et en s'inspirant des US GAAP, inspiration suggérée par certains *comments*. La terminologie proposée par les Comptables agréés du Canada est la suivante : *Etat du résultat étendu* pour *statement of comprehensive income* et *État des résultats* pour *income statement*.

Ces changements ont plusieurs finalités. La première est de faire de l'état des variations des capitaux propres un document d'importance comparable à celui du bilan et du compte de résultat (nous continuons d'utiliser la terminologie traditionnelle en l'absence de traduction officielle en français de la nouvelle terminologie de l'IASB dont l'usage reste rappelons-le facultatif). Cette information ne pourra donc plus figurer dans les notes.

La seconde est de clarifier la présentation des ORIE. Le fait d'utiliser une terminologie « *components of other comprehensive income* » permet de regrouper sous un vocable unique ces différents postes. Il faut noter en effet qu'à ce jour ces éléments sont présentés séparément sans qu'il soit fait usage d'une appellation commune ni que des sous totaux ne soient toujours calculés.

La troisième est d'éviter une imputation directe de ces éléments dans les capitaux propres.

Il faut remarquer à l'examen de comptes consolidés 2006 que la présentation de l'Etat des variations des capitaux propres n'est pas normalisée. Plusieurs modes de présentation sont utilisés, ce qui ne rend pas les comparaisons faciles. Le problème s'était déjà manifesté lors de la transition aux IFRS. Les entreprises avaient utilisé des modes de présentation des impacts de cette transition sur les capitaux propres consolidés différents, rendant l'utilisation de l'information complexe. L'adoption par la Communauté Européenne des préconisations de l'IAS1-2007 réduira la diversité de format de l'Etat des variations des capitaux propres et conduira sans doute à des documents plus aisément utilisables.

3.2.4 Question 6 et 7. Reclassements et incidences fiscales.

L'IASB a retenu le principe de la présentation des reclassements liés à chaque composante des autres produits et charges comptabilisés *ORIE* dans l'ED-2006 et *components of other comprehensive income* dans l'IAS1-2007). Les *comments* appuyaient majoritairement cette proposition. L'IASB a retenu aussi le principe de la présentation des incidences fiscales de ces opérations malgré une forte opposition des *comments*.

3.2.5 Question 8 : bénéfice par action.

L'IAS1-2007 indique que les montant global et unitaire des dividendes versés doivent être indiqués dans l'état de variations des capitaux propres ou bien dans les notes. La proposition associée à la question 8 a été validée par l'IASB. Le résultat par action devra être présenté dans le corps de l'état des produits et des charges comptabilisés.

4. Conclusion

La publication de l'IAS1-2007 marque la fin de la première phase de la démarche commune du FASB et de l'IASB consacrée à l'harmonisation de la présentation des états financiers. La seconde phase débute. Cette contribution a montré une fois de plus que le processus de normalisation comptable intéresse principalement la profession comptable au sens large, l'origine des *comments* le montre clairement (MacArthur, 1999). Et pourtant, nous l'avons déjà dit, ces réformes sont menées au nom des intérêts des investisseurs. Il faut préciser ici que la question de l'impact sur les utilisateurs de l'information financière des variations des contenus associés à la notion de résultat reste posée (LeManh, 2007 ; Thinggaard et alii 2006).

Références

- BOOTH P. et COCKS N. (1990), « Critical Research Issues in Accounting Standard Setting », *Journal of Business Finance and Accounting*, vol.17, n°4, pp.511-528.
- BRUN S. (2005), *Guide d'application des normes IAS/IFRS*, Editions Gualino, Collection Guide Pro.
- CHANTIRI R. (2000), « Les processus d'élaboration des normes comptables : proposition d'un cadre d'étude », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial, décembre, pp. 19-29.
- CHIAPELLO E. (2005), « Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005 », *Sociologie du Travail*, 47, pp. 362-382.
- FOGARTY T.J., HUSSEIN M.E. et KETZ J.E. (1994), « Political Aspects of Financial Accounting Standard Setting in the USA », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol.7, n°4, pp.24-46.

GORE P. (1992), *The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985 : an Analysis*, Manchester University Press.

LEMANH A. (2007), « Quelle performance doit mesurer la comptabilité ? Premiers éléments problématiques à la lumière d'une revue de la littérature », *Communication au 28^{ème} Congrès de l'AFC*, Poitiers, 23-24-25 mai.

MACARTHUR J.B. (1999), « The impact of cultural factors on the lobbying of the international accounting standards committee on E32, Comparability of financial statements : An extension of MacArthur to accounting member bodies », *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(2), pp. 315-335.

STREET D.L. (2006), « The G4's role in the evolution of the international accounting standard setting process and partnership with the IASB », *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol.15, pp.109-126.

THIINGGAARD F., WAGENHOFER A., EVANS L., GEBHARD G., HOOGENDOORN M., MARTON J., DI PIETRA R., MORA A. et PESANEL K. (2006), « Performance Reporting : The IASB's Proposed Formats of Financial Statements in the Exposure Draft of IAS 1 », *Accounting in Europe*, Vol.3 , pp 35-64.

WALKER R.G. et ROBINSON P. (1993), « A Critical Assessment of the Literature on Political Activity and Regulatory 'Capture' », *Accounting and Business Research*, vol.17, n°67, pp.269-286.

Annexes

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8
Q1	1							
Q2	0,648	1						

Q3	0,817	0,444	1					
	***	***						
Q4	0,571	0,592	0,366	1				
	***	***	***					
Q5	0,667	0,457	0,629	0,725	1			
	***	***	***	***				
Q6	0,031	-0,061	0,061	-0,154	-0,031	1		
	ns	ns	ns	*	ns			
Q7	0,514	0,648	0,366	0,457	0,203	0,216	1	
	***	***	***	***	**	***		
Q8	0,145	0,114	0,229	-0,087	-0,176	0,532	0,377	1
	*	ns	***	ns	**	***	***	

Tableau 6 : Corrélacion entre réponses